

## Deutscher Bundestag ■ Wissenschaftliche Dienste

### Die Entfernungspauschale und die aktuellen Entscheidungen der Finanzgerichte

Zum 1. Januar 2007 wurden die Regelungen über die so genannte Entfernungspauschale (auch als Pendlerpauschale bezeichnet) geändert. Während Arbeitnehmer die Kosten für den Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstelle früher bereits ab dem ersten Kilometer als Werbungskosten steuerlich geltend machen konnten, können nach der neuen Regelung des § 9 Abs. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nur noch die Kosten ab dem 21. Entfernungskilometer wie Werbungskosten abgesetzt werden. Damit führt der Gesetzgeber das so genannte **Werkstorprinzip** ein, wonach die berufliche Sphäre erst „am Werkstor“ beginnt, und die Fahrten dorthin dem privaten Bereich zuzuordnen sind. Nachdem bereits mehrere Finanzgerichte diese Neuregelung für verfassungswidrig gehalten und das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) angerufen haben, hat nun auch der Bundesfinanzhof (BFH) Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung geäußert.

#### 1. Die Entscheidung der Landesfinanzgerichte und des BFH

Hinsichtlich ihrer Verfassungsmäßigkeit wird die Neuregelung von den Landesfinanzgerichten bislang unterschiedlich beurteilt. Die Finanzgerichte (FG) Baden-Württemberg, Mecklenburg-Vorpommern und Köln halten den Wegfall der Entfernungspauschale für verfassungskonform. Das Niedersächsische FG und das FG des Saarlandes halten die Regelung für verfassungswidrig und haben die Frage dem Bundesverfassungsgericht zur Klärung vorgelegt.

Jüngst hat nun auch der BFH Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der neuen Regelungen geäußert. Allerdings stieß der BFH auf diese Frage „nur“ im Rahmen einer vorläufigen Entscheidung über die Vollziehung eines Einkommensteuerbescheides (Beschluss vom 23.8.2007, Az. VI B 42/07). In einem solchen Verfahren kann die Vollziehung eines Steuerbescheides vorläufig ausgesetzt werden, wenn Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des zu Grunde liegenden Gesetzes bestehen. Das Gericht muss jedoch nicht abschließend entscheiden, ob es das Gesetz tatsächlich für verfassungswidrig hält, und die Frage dementsprechend auch nicht dem Bundesverfassungsgericht vorlegen. Daher musste sich der BFH auch nicht näher mit dieser Frage auseinandersetzen. Der BFH setzte die Vollziehung des Steuerbescheides schon deshalb aus, weil „augenscheinlich“ Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Einschränkung der Entfernungspauschale beständen. Dafür reiche es aus, dass in der Literatur beachtliche Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung erhoben würden und dies in der Rechtsprechung zu unterschiedlichen Entscheidungen geführt habe.

Die oben genannten Landesfinanzgerichte haben sich hingegen vertieft mit der Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung der Entfernungspauschale beschäftigt. So hat z.B. das **Niedersächsische FG** (Beschluss vom 27.2.2007 Az. 8 K 549/06), das die Einschränkung der Entfernungspauschale für verfassungswidrig hält, die Vorlage dieser Frage an das BVerfG wie folgt begründet: Die Neufassung des § 9 Abs. 2 EStG verletze Art. 3 Abs. 1 GG und das daraus abgeleitete **Prinzip der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit**. Aus dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit würden wiederum das subjektive und das objektive Nettoprinzip abgeleitet. Das **subjektive Nettoprinzip**, das die Steuerfreistellung des Existenzminimums garantiert, sei durch die Neuregelung verletzt, da diese bei Steuerpflichtigen der unteren Einkommensklassen zu einer Besteuerung des Existenzminimums führe. Auch gegen das **objektive Nettoprinzip**, nach

dem erwerbsbezogene Aufwendungen nicht der Besteuerung unterliegen dürfen, werde verstoßen. Um erwerbsbezogene Aufwendungen handele es sich immer dann, wenn der Aufwand für den Steuerpflichtigen zwangsläufig oder pflichtbestimmt ist. Die Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte seien nicht beliebige, sondern zwangsläufige und pflichtbestimmte Aufwendungen. Zudem sei auch die Belastungsgleichheit nicht gewahrt, da die Kosten, die dem Steuerpflichtigen ab dem 21. Entfernungskilometer entstehen, geltend gemacht werden dürfen. Schließlich könne auch der Hinweis in der Gesetzesbegründung auf die notwendige Haushaltskonsolidierung die Verletzung der genannten Prinzipien nicht rechtfertigen.

Dagegen hält z.B. das **FG Baden-Württemberg** (Urteil vom 7.3.2007, 13 K 283/06) die Neuregelung für verfassungsgemäß. Die Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte seien ihrer Natur nach so genannte gemischte Aufwendungen, da sie teils beruflich und teils privat veranlasst seien. Zwar sei es Tradition in Deutschland gewesen, die Berufssphäre steuerrechtlich nicht „am Werkstor“ beginnen zu lassen. Für diese Tradition gäbe es jedoch keine Ewigkeitsgarantie; der Gesetzgeber könne dies auch anders regeln. Auch sei das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sowie das objektive Nettoprinzip gewahrt worden. Danach unterliege der Einkommensteuer grundsätzlich nur das Nettoeinkommen. Von den Einnahmen könnten nur die Erwerbsaufwendungen abgezogen werden. Bis auf wenige Ausnahmen würden die Aufwendungen für die Lebensführung nicht die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage mindern. Dies gelte gemäß § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG auch für solche Lebensführungskosten, *„die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen“*. Mit der Änderung der Entfernungspauschale als einer Regelung, die den § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG überlagere, gelte das Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG wieder für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Das objektive Nettoprinzip sei damit nicht verletzt.

## 2. Die Debatte in der Literatur

Nicht nur unter den Gerichten, auch in der Fachliteratur ist das Thema heftig umstritten. Hauptkritikpunkt ist die Zuordnung des Weges zur Arbeit zum privaten Lebensbereich. Die Entscheidung über den Wohnort sei zwar auch eine private Entscheidung, dadurch ändere sich aber der berufliche Charakter der Fahrten zur Arbeitsstätte nicht. Außerdem verweisen die Kritiker der Gesetzesänderung auf die grundrechtlich geschützte Freiheit, den Aufenthaltsort selbst zu bestimmen. Die Befürworter der neuen Regelung sehen die Hinwendung zum Werkstorprinzip dagegen als eine grundsätzliche Entscheidung des Gesetzgebers, die dieser als solcher treffen könne.

## 3. Vorläufige Verwaltungsregelungen

Um bis zur Entscheidung des BVerfG den bürokratischen Aufwand möglichst gering zu halten, haben sich die Finanzminister von Bund und Ländern darauf verständigt, die Steuerbescheide hinsichtlich der geltend gemachten Fahrtkosten als vorläufig zu kennzeichnen (§ 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 der Abgabenordnung). Bestätigt das BVerfG die Verfassungswidrigkeit, können die zuviel gezahlten Steuern zurückgefordert werden.

Alternativ zur lediglich vorläufigen Festsetzung der Steuer kann auch für die ersten 20 Kilometer ein Freibetrag auf der Lohnsteuerkarte eingetragen werden. Der Steuerzahler trägt dann aber das Risiko, die zunächst durch den Freibetrag zu wenig gezahlte Steuer nachzahlen zu müssen, falls die aktuelle gesetzliche Regelung vom BVerfG bestätigt wird.

### Ausgewählte Quellen:

- Gegenäußerung der Bundesregierung zu der Stellungnahme des Bundesrates BT zum Entwurf eines Steueränderungsgesetzes 2007, Deutscher Bundestag Drucksache 16/1969
- BFH, Beschluss vom 23.8.2007 Az. VI B 42/07
- Niedersächsisches FG, Vorlagebeschluss vom 27.2.2007 Az. 8 K 549/06 (Deutsches Steuerrecht 2007, S. 481-485)
- Birk, Dieter: Steuerrecht, 9. Aufl.2006
- Kirchhof, Paul (Hrsg.): EStG KompaktKommentar Einkommensteuergesetz, Heidelberg 2007
- Tipke, Klaus: Das Nettoprinzip - Angriff und Abwehr, dargestellt am Beispiel des Werkstorprinzips, in: Betriebs Berater 2007, Heft 28/29, S. 1525-1532
- Wemsmann, Rainer: Die Neuregelung der Entfernungspauschale ist verfassungsgemäß, in: Deutsches Steuerrecht 2007, Heft 27, S. 1149-1154